

## **Überblick über nationale Reverse-Charge-Tatbestände in Österreich**

Nach dem Grundprinzip des Umsatzsteuerrechts ist der leistende Unternehmer als Steuerschuldner anzusehen. Dieser Grundsatz der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers, wird insb im grenzüberschreitenden Dienstleistungsbereich durchbrochen, wenn ein "ausländisches Unternehmen" in Österreich steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen und Werklieferungen an österreichische Unternehmen oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes, die nicht Unternehmer ist, erbringt. In diesen Fällen kommt es klassischerweise zum Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge) auf den Leistungsempfänger, der die eingekaufte Leistung in seiner Umsatzsteuervormeldung besteuert. Neben dieser klassischen Form des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gibt es in Österreich eine ständig wachsende Zahl nationaler Regelungen, die bei bestimmten steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen von inländischen Unternehmen ebenfalls verpflichtend eine Umkehrung der Steuerschuldneigenschaft vorsehen. Die Regelungen erfolgten in jenen Fällen, in denen die Gefahr eines Steuerausfalls für den Fiskus besonders groß ist und somit zur Verhinderung von Einnahmenausfällen.

Der folgende Beitrag verschafft einen Überblick über die derzeit in Österreich vorhandenen Geschäftsfälle, bei denen es zu einer verpflichtenden Abrechnung nach dem Reverse-Charge-System kommt.

### **Gesetzliche Grundlagen**

Nach § 19 Abs 1 UStG kommt es dann zum verpflichtenden Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn ein "ausländischer Unternehmer" eine in Österreich steuerbare sonstige Leistung oder Werklieferung an einen Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechtes, die nicht Unternehmer ist, erbringt.

Diesbezüglich hat der ausländische Unternehmer eine Nettorechnung mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auszustellen. Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, diese Leistung in seiner Umsatzsteuervoranmeldung zu versteuern (KZ 057) und hat unter den üblichen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug aus dem Reverse-Charge (KZ 066). Eine formal korrekte Rechnungslegung ist diesbezüglich für den Vorsteuerabzug nicht Voraussetzung. Als "ausländischer Unternehmer" ist ein Unternehmer anzusehen, der im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat". Der verpflichtende Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hat für den ausländischen Unternehmer den Vorteil, dass wegen solcher Umsätze keine Registrierung im Inland zu erfolgen hat und bietet auch der Finanzbehörde die Möglichkeit, die korrekte Abwicklung der umsatzsteuerlichen Vorschriften bei den (üblicherweise inländischen) Leistungsempfängern kontrollieren zu können.

### **Übergang der Steuerschuld bei der Erbringung von Bauleistungen (§ 19 Abs 1a UStG)**

Die Einführung des zwingenden Übergangs der Steuerschuld bei Bauleistungen im § 19 Abs 1a UStG wurde damit begründet, dass die Finanzverwaltung festgestellt hat, dass Bauleistungen an Unternehmen erbracht und über die erbrachten Bauleistungen Rechnungen mit Steuerausweis gelegt wurden und der Leistungsempfänger die in Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuern in Abzug brachte, aber von dem die Bauleistungen erbringenden Unternehmen die Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde. Die Bauleistungen erbringenden Unternehmen waren im Prüfungszeitraum oftmals nicht mehr existent. Eine entsprechende Zustimmung der EU zur Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft wurde im Jahr 2002 eingeholt.

Nach § 19 Abs 1a UStG geht die Steuerschuld auf den Empfänger einer Bauleistung über, wenn Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht werden, der entweder seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt wurde, oder der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Somit findet die Gesetzesstelle Anwendung, wenn einerseits Bauleistungen erbracht werden und andererseits kein Endverbraucher vorliegt, ausgenommen es handelt sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer, der selbst üblicherweise Bauleistungen erbringt. Somit werden durch § 19 Abs 1a UStG Sachverhalte geregelt, bei denen Bauleistungen im Sub an andere Unternehmer (zB Leistungserbringung an Generalunternehmer) oder Bauleistungen an Unternehmen aus der Bauwirtschaft erbracht werden.

Die Entscheidung, ob es zum Übergang der Steuerschuld aufgrund der gegenständlichen Bestimmungen kommt, hat daher zwei Prüfungsschritte zur Voraussetzung.

Im ersten Schritt muss erhoben werden, ob die Leistung als Bauleistung anzusehen ist. Ist dies zu bejahen, kommt es lediglich dann zum Übergang zur Steuerschuld, wenn auch eine entsprechende Eigenschaft des Leistungsempfängers gegeben ist. Nur wenn diese beiden Voraussetzungen kumulativ vorliegen, kommt es zwingend zur Anwendung des § 19 Abs 1a UStG.

Es ist daher wesentlich zu definieren, was eine Bauleistung im Sinne dieser Bestimmung ist. Bauleistungen sind nach der gesetzlichen Definition alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Seit 1. 1. 2011 gilt auch die Reinigung von Bauwerken als Bauleistung im Sinne dieser Bestimmung. Weiters gilt auch die Überlassung von Arbeitskräften als Bauleistung, wenn überlassene Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Unter Bauwerken sind sämtliche Hoch- und Tiefbauten zu verstehen, somit auch Straßen und Tunnel.

Die Abgrenzung, ob eine Bauleistung im Sinne der gegenständlichen Bestimmung gegeben ist oder nicht, ist im Einzelfall schwierig; diesbezüglich ist auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Rz 2006 102c zu verweisen. Keine Bauleistungen nach Ansicht der Finanzverwaltung sind folgende selbstständig erbrachten Leistungen:

- Planerische Leistungen durch Architekten, Statiker, Vermessungs- und Bauingenieure
- Beförderungsleistungen
- Mietung von Geräten für Bauzwecke ohne Bereitstellung, von Personal, Reparaturen, Wartungsarbeiten von Baugeräten
- Reinigung von Bauwerken
- Wartungsarbeiten an Bauwerken, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden,
- Lieferung von Baumaterial
- Anschlussgebühren

Werden daher solche Leistungen erbracht, kann die Leistungserbringung niemals unter die Bestimmungen des § 19 Abs 1a UStG fallen.

Hinsichtlich der ab 1. 1. 2011 aufgenommenen Reinigung von Bauwerken wird nach Meinung des BMF (vgl Info des BMF vom 22. 12. 2010) nicht nur die Bauendreinigung, sondern jede Säuberung von Räumlichkeit oder Flächen, die Teile eines Bauwerkes betreffen, zu verstehen sein. Zu den Bauleistungen zählt daher ua die Reinigung von Gebäuden inkl Fassaden, Fenstern, Swimmingpools, Kanälen, Straßen und Parkplätzen. Bei der Büroreinigung ist insgesamt von der Bauleistung auszugehen. Nicht unter die Bauleistungen ist die Grünflächenbetreuung zu qualifizieren.

Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung in den Umsatzsteuerrichtlinien kann im Zweifel von einer Bauleistung ausgegangen werden. In Grenzfällen wird von der Finanzverwaltung auch die Entscheidung der Vertragsparteien, eine Leistung als Bauleistung oder Nichtbauleistung zu bestimmen, akzeptiert werden. Dies ist wesentlich, da - wie oben bereits dargestellt - in Einzelfällen Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen, die eine eindeutige Beurteilung nicht zulassen.

### **Praxistipp:**

Um Risiken zu vermeiden, ist es aus Sicht des Leistungsempfängers günstiger, im Zweifelsfall eine Leistung als "Bauleistung" anzusehen, da diesbezüglich keine Gefahr eines Vorsteuerverlustes wegen Rechnungslegung nach § 11 Abs 12 UStG besteht. Aus Sicht des Leistenden wird im Zweifel der Abrechnung mit Umsatzsteuer der Vorzug zu geben sein, um kein Risiko einer Abgabenverkürzung einzugehen. Es gibt daher divergierende Interessen zwischen Lieferanten und Leistungsempfängern, die aus der gegenständlichen Regelung resultieren.

In jenen Fällen, in denen kein Letztverbraucher vorliegt, somit der Leistungsempfänger ein Abnehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt wurde und der kein "üblicher Bauleister" ist, ist es gegenüber dem Lieferanten notwendig, dass der Leistungsempfänger darauf hinweist, dass er selbst mit einer

Bauleistung beauftragt wurde. Dies kann am Besten in schriftlicher Form iZm der Auftragserteilung geschehen. Es ist jedoch auch eine klare mündliche Vereinbarung ausreichend (UStR 2000, Rz 2602e).

Ungeachtet, ob der Leistungsempfänger Endverbraucher ist oder nicht, geht die Steuerschuld auch über, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Diese Voraussetzung wird für den Leistenden in aller Regel leichter erkennbar sein, als im erstgenannten Fall. Es sind somit Bauleistungen an alle typischen Bauleister wie Baufirmen und Baunebengewerbe (Installateure, Elektriker, Bodenleger, Fliesenleger etc) ohne Umsatzsteuer abzurechnen. Zur Beurteilung, ob der Leistungsempfänger üblicherweise Bauleistungen erbringt, wird in den Umsatzsteuerrichtlinien die Rechtsansicht vertreten, dass diese Voraussetzung gegeben ist, wenn die Bauleistungen eines Betriebes mehr als 50 % im Durchschnitt der letzten drei Jahre betragen haben. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich auch diesbezüglich für den Erbringer der Bauleistung schriftlich eine entsprechende Bestätigung des Kunden einzuholen bzw im Zweifel mit Umsatzsteuer zu fakturieren.

Hinsichtlich der Darstellung in der Umsatzsteuervoranmeldung ist beim Leistenden der Umsatz in den Kennziffern 000 und 021 aufzunehmen, beim Leistungsempfänger ist die Steuer in der Kennziffer 048 darzustellen. Ein (allfälliger) Vorsteuerabzug kann durch die Aufnahme in die Kennziffer 082 geltend gemacht werden.

### **Übergang der Steuerschuld bei der Verwertung von Sicherheitseigentum, abgetretenem Eigentumsvorbehalt und der Zwangsversteigerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (§ 19 Abs 1b UStG)**

Auch für die Einführung der gegenständlichen Regelung im § 19 Abs 1b UStG bestand das Motiv darin, zu verhindern, dass es zu Einnahmeausfällen der Finanzverwaltung kommt, wenn in wirtschaftlichen Extremsituationen Lieferanten nicht in der Lage sind, die geschuldete Umsatzsteuer aus der Verwertung von Unternehmensgegenständen zu bezahlen. Diesbezüglich kommt es zu einem Schadensfall, wenn der Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug aus der erhaltenden Lieferung geltend macht.

### **Verwertung von Sicherheitseigentum**

Die Einräumung eines Sicherheitseigentums an Gegenständen zur Besicherung von Darlehen etc führt umsatzsteuerlich noch nicht zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, da es diesbezüglich zu keiner Verschaffung der Verfügungsmacht und somit nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt. Verwertet jedoch der Sicherheitseigentümer (Sicherungsnehmer) sein Sicherheitseigentum, weil der Sicherungsgeber nicht in der Lage ist, seine Schulden zu bezahlen, kommt es umsatzsteuerlich zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, die der Umsatzsteuer unterliegt. Um Einnahmeherausnahmefälle für den Fiskus bei der Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer iZm der Verwertung des Sicherheitseigentums zu verhindern, kommt es in solchen Konstellationen zwingend zum Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 1b UStG. Der Verkauf der zur Sicherung übereigneten Gegenstände vom Sicherungsnehmer an einen Dritten, unterliegt keinen besonderen Vorschriften und ist somit von dieser Regelung des § 19 Abs 1b UStG nicht umfasst.

### **Geltendmachung des abgetretenen Eigentumsvorbehaltes**

Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt gelten umsatzsteuerlich trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums als Lieferungen, da die Verfügungsmacht über den Gegenstand der Lieferung auf den Kunden übergeht. Die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes führt umsatzsteuerlich zu einer Rückgängigmachung der Lieferung mit den entsprechenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen. In Situationen, in denen der ursprüngliche Lieferant den Eigentumsvorbehalt und die Kaufpreisforderung an einen anderen Gläubiger (zB eine Bank) abtritt, spricht man von einem sogenannten abgetretenen Eigentumsvorbehalt. Kann der Käufer seine Schuld nicht mehr bedienen und übt die Bank ihr Eigentumsrecht an den Gegenständen aus, liegt einerseits eine Liefere-

ung des Gegenstandes vom ursprünglichen Käufer an die Bank und andererseits eine Lieferung der Bank bei der Verwertung an Dritte vor. Hinsichtlich der Lieferung des ursprünglichen Käufers an die Bank kommt es

automatisch zum Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 lit b UStG. Die Bank kann diesbezüglich in aller Regel den Vorsteuerabzug geltend machen, da die Verwertung der Gegenstände durch die Bank an den Dritten nicht unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 8 UStG zu subsumieren ist.

### **Umsätze von Grundstücken in Zwangsversteigerungsverfahren**

Umsätze von Grundstücken sind nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit. Optiert jedoch der Lieferer des Grundstückes zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG, besteht bei der Zwangsversteigerung das exorbitant hohe Risiko für die Finanzverwaltung, dass es zu einem Steuerausfall kommt und ungeachtet dessen der Erwerber den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Verkäufers geltend macht.

Um diesbezüglich Probleme zu vermeiden, ist eine Option auf Steuerpflicht bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch die Verpflichteten an den Entsteher nur zulässig, wenn der Verzicht auf die Steuerbefreiung bis spätestens 14 Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird. Sind die Voraussetzungen für die Option zur Umsatzsteuer erfüllt, kommt es nach § 19 Abs 1b UStG ebenfalls zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Erwerber, wenn dieser Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechtes ist.

In allen Fällen der Anwendung des § 19 Abs 1b UStG, erfolgt der Ausweis in der UVA beim Lieferanten in der KZ 000 und 021 und beim Empfänger unter der KZ 044. Ein (allfälliger) Vorsteuerabzug ist unter der KZ 087 geltend zu machen.

### **Übergang der Steuerschuld bei der Lieferung von Elektrizität und Erdgas**

In §§ 3 Abs 13 und 14 UStG sowie in § 19 Abs 1 c UStG wurden für die Energiewirtschaft entsprechende Bestimmungen eingeführt, die Praxisprobleme aus den allgemeinen Lieferortregeln bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden helfen.

Nach § 3 Abs 13 UStG gilt die Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes andere angeschlossenen Netz, die Lieferung von Elektrizität, die Lieferung von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze an Wiederverkäufer am Empfängerort als ausgeführt. Da die allgemeinen Regeln über die Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen für Gas und Elektrizität in der Praxis nicht anwendbar sind, wurde der Lieferort zum Leistungsempfänger verlagert. Ist der Lieferer ein Unternehmer der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder Betriebsstätte hat, so kommt es zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den im Inland zur Umsatzsteuer registrierten Leistungsempfänger nach § 19 Abs 1 c UStG.

Damit wird die Registrierung ausländischer Energieversorger in Österreich im grenzüberschreitenden Handel mit österreichischen Wiederverkäufern vermieden.

Das leistungsempfangende österreichische Unternehmen hat die empfangenen Gas- bzw Elektrizitätslieferungen in der UVA unter der Kennziffer 057 zu erfassen. Ein allfälliger Vorsteuerabzug (der in der Regel zustehen wird) kann in der Kennziffer 066 geltend gemacht werden.

### **Übergang der Steuerschuld bei Umsätzen iZm "Schrott" (§ 19 Abs 1d UStG)**

Nach § 19 Abs 1d UStG iVm der Verordnung BGBl II 2007/129 (sogenannte Schrottverordnung) gilt seit 1. 7. 2007 auch für Lieferungen von "Schrott" zwischen Unternehmern als auch bei bestimmten sonstigen Leistungen zwingend die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Als Motiv für die Einführung der gegenständlichen Bestimmungen wurde die nicht immer ordnungsgemäße Abfuhr der Umsatzsteuer bei solchen Umsätzen als Begründung angeführt. Was unter den Begriff "Schrott" zu subsumieren ist, wird in der Anlage der gegenständlichen Verordnung näher definiert.

Bei diesen Umsätzen kommt es zum Übergang der Steuerschuld unabhängig davon, ob ein inländischer oder ausländischer leistender Unternehmer vorliegt und ob ein inländischer, ausländischer Unternehmer Leistungsempfänger ist. Voraussetzung ist allerdings, dass eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht wird, die in der Verordnung geregelt ist.

Der leistende Unternehmer hat die Umsätze in der UVA unter den KZ 000 und 021 zu erklären. Der leistungsempfangende Unternehmer hat die Steuerschuld unter der KZ 032 darzustellen. Ein allfälliger Vorsteuerabzug ist unter der KZ 089 geltend zu machen.

### **Verkauf von Treibhausgasemissionszertifikaten innerhalb Österreichs (§ 19 Abs 1c UStG)**

Werden Treibhausgasemissionszertifikate entgeltlich übertragen, kommt es ab 1. 7. 2010 ebenfalls zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den leistungsempfangenden Unternehmer, wobei die Steuerschuld der ausländischen Leistenden auf unternehmerische Leistungsempfänger in diesen Fällen ohnedies bereits aufgrund des § 19 Abs 1 UStG vom Übergang der Steuerschuld erfasst ist. Der Verkauf von Treibhausgasemissionszertifikaten wird umsatzsteuerrechtlich als sonstige Leistung angesehen, wobei sich der Leistungsort nach der Generalklausel des § 3 Abs 6 UStG bestimmt. Die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten an unternehmerische Leistungsempfänger ist somit am Empfängerort steuerbar. Eine Befreiung iSd § 6 Abs 1 Z 8 UStG als (Wertpapier) kommt nach Meinung der Finanzbehörde nicht in Betracht (vgl UStR Rz 345 bzw 2605a).

Werden somit solche Treibhausgasemissionszertifikate an "ausländischer Unternehmer" übertragen, so ist die Übertragung aus österreichischer Sicht nicht steuerbar. Diesbezüglich kann auch die Regelung des § 19 Abs 1e UStG nicht zum Tragen kommen. Diese hat nur Anwendungsbereiche beim Handel zwischen österreichischen Unternehmern, wenn sich der Leistungsort im Inland befindet.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass nach § 19 Abs 1 e UStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2011 ab 1. 7. 2011 auch bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen zwingend innerstaatlich das Reverse-Charge-System zur Anwendung zu kommen hat, wenn das Entgelt für die Lieferung mindestens 5.000,00 EUR beträgt